



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 27/01/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 205

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2016.

5. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στην

0 ΠΑΡΓΑ Ν. ΠΡΕΒΕΖΗΣ, κατά: α) της με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου (φορολογικού έτους 2017), άρθρου 54 και 62 του ν.4174/2013 β) την υπ' αριθμ.

.....Πράξη Επιβολής Προστίμου (φορολογικού έτους 2016), άρθρου 54 και 62 του ν.4174/2013, και γ) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016, και δ) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-30/09/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ ΥΠ.ΕΠ.ΝΥ 167891 ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο της Υπηρεσίας μας για προσκόμιση στοιχείων.

9. Το με αριθ. πρωτ./18-12-2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/03-0-2020).

10. Τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/27-12-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο η προσφεύγουσα υπέβαλε συνημμένα στοιχεία τα οποία δεν είχε προσκομίσει στον αρχικό έλεγχο για επεξεργασία.

10. Την υπ. αριθ. .../27-12-2019 Πράξη Αναπομπής της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** προς τη **Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ** με αίτημα να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

11. Την υπ. αριθ./27-12-2019 Απόφαση παράτασης της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

12. Την από **24/01/2020** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», της **Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ**, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. ΕΜΠ .../24-01-2020 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/24-01-2020), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν από την **Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ** κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.

12. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου (φορολογικού έτους 2017), άρθρου 54 και 62 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **900,00 ευρώ** για ελλιπείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/01/2017, 01/02/2017-28-02-2017, 01/04/2017-30-04-2017, 01/05/2017-31/05/2017, 01/08/2017-31/08/2017, για μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων για την φορολογική περίοδο 01/03/2017-31/03/2017 και μη υποβολή καταστάσεων αρ. 14 παρ. 3 ΚΦΔ (ΜΥΦ) για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/03/2017, 01/04/2017-30/06/2017 και 01/07/2017-30/09/2017 κατά παράβαση των αρ. 18 παρ. 1, 19 του ν. 4174/2013.

- Με την την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου (φορολογικού έτους 2016), άρθρου 54 και 62 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **200,00 ευρώ** για μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για την φορολογική περίοδο 01/11/2016-30/11/2016 και μη υποβολή καταστάσεων αρ. 14 παρ. 3 ΚΦΔ (ΜΥΦ) για την φορολογική περίοδο 01/10/2016-31/12/2016 κατά παράβαση των αρ. 18 παρ. 1, 19 του ν. 4174/2013.
- Με την με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ΦΠΑ ύψους 24.965,89 € και πρόσθετος φόρος του άρθρου 58 Ν.4174/2013 ύψους 12.482,95€ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 37.448,84€, κατόπιν εκκαθάρισης και με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου
- Με την με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-30/09/2017 καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ΦΠΑ 27.590,22€, πρόσθετος φόρος του άρθρου 58 Ν.4174/2013 ύψους 13.795,11€ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 41.385,33€ κατόπιν εκκαθάρισης και με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των από 17-7-2019 σχετικών εκθέσεων ελέγχου (έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ. και έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας), συνεπεία της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας επιδόθηκε με συστημένη επιστολή (αρ. εξερχ./25-6-2018) στην προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ./25-6-2018 γνωστοποίηση δυνατότητας εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για την περίοδο 01-10-2016 έως 30-09-2017. Πλην όμως, αυτή δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω γνωστοποίηση και της επιδόθηκε ενυπογράφως στις 16-7-2018 το υπ' αριθμ. πρωτ./13-7-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ περί χορήγησης πληροφοριών (αρ. 14 ν. 4174/2013) σχετικά με παραδόσεις αγαθών της προσφεύγουσας προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ ΦΠΑ

BG για την ανωτέρω περίοδο. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ και ως εκ τούτου συντάχθηκε η από 17-9-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου. Ακολούθως με την υπ' αριθμ./17-09-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο ύψους 500,00 ευρώ, η οποία της κοινοποιήθηκε με την υπ' αριθμ./17-9-2018 συστημένη επιστολή της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Σημειώνεται ότι στις 16-10-2018 ο διαχειριστής της προσφεύγουσας προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ την από 18-9-2018 ιατρική γνωμάτευση της ιατρού Δήμητρας Μαλάκου (αρ. εισερχ./16-10-2018).

Εν συνεχεία, δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ.εντολής επιδόθηκε με συστημένη επιστολή (αρ. εξερχ./9-5-2019) στην προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ./9-5-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για την περίοδο 01-10-2016 έως 30-09-2017. Ουδόλως όμως ανταποκρίθηκε σ' αυτή και για το λόγο αυτό κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στις 29-5-2019 το υπ' αριθμ./29-5-2019 Σ.Δ.Ε. βάσει του αρθρ. 28 Ν. 4174/2013 και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013), ο υπ' αριθμ./...../29-5-2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31-12-2016 καθώς και ο υπ' αριθμ./...../29-5-2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-30/09/2017. Παράλληλα, κοινοποιήθηκε σ' αυτή με συστημένη επιστολή (αρ. εξερχ. 20996/29-5-2019) η με αρ. πρωτ./29-5-2019 γνωστοποίηση πρόθεσης της Φορολογικής Διοίκησης για αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Ωστόσο, δεν ανταποκρίθηκε για ακόμη μια φορά στο αίτημα της Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ με αποτέλεσμα να γίνει αναστολή της χρήσης του Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις 18-7-2019, λόγω συνδρομής της περίπτωσης iii και της περίπτωσης vi του αρθρ. 1 της ΠΟΛ 1200/2-9-2015 της ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 2001/15-9-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα (επιχείρηση):

1. Μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης των εκθέσεων ελέγχου η επιχείρηση δεν είχε ανταποκριθεί στο αίτημα να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία για τις υπό κρίση περιόδους. Συνεπώς ο έλεγχος αδυνατεί να προβεί σε οποιεσδήποτε επαληθεύσεις συμφωνίας μεταξύ των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. καθώς και των Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών (Αποκτήσεων Αγαθών – Λήψεων Υπηρεσιών και Παραδόσεων Αγαθών - Παρεχομένων Υπηρεσιών). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι με την με αριθμό/17.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Πρέβεζας επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» για την μη ανταπόκριση της ελεγχόμενης επιχείρησης στα αιτήματα του ελέγχου. Επιπροσθέτως, η επιχείρηση κατά τις ελεγχόμενες περιόδους, έχει εκπέσει με τις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. τον αναλογούντα φόρο των εισροών. Όμως σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του 32 του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει, μεταξύ άλλων, νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν. Η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, ώστε να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της για τις ελεγχόμενες περιόδους και συνεπώς **δεν δικαιούται στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, να τύχει έκπτωσης του φόρου των εισροών της.** Συνεπώς η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε ελλιπείς δηλώσεις Φ.Π.Α., αφού εξέπεσε δαπάνες που δεν δικαιούταν να εκπέσει, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01.10.2016 έως 30.09.2017 ως εκ τούτου επιβλήθηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

2. Κατά τον 10^ο μήνα του 2016, η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ. απέκτησε αγαθά αξίας 31.080,00€ από την Βουλγαρική επιχείρηση με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... και επωνυμία(σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής V.I.E.S.), τα οποία προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος κατά τον μήνα Οκτώβριο 2016 (τριγωνικές συναλλαγές). Σχετικός ο με αριθμό/04.05.2018 ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/28.11.2016 που υποβλήθηκε για τον 10^ο μήνα του 2016, δεν δηλώθηκε ποσό στον κωδικό 364 – Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Επειδή η επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο σχετικά με την φύση ή το είδος των αγαθών, αλλά και δεν προσκόμισε στοιχεία για την πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο, θα πρέπει να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (υπαγωγή στον κανονικό συντελεστή) στην Ελλάδα που ανέρχεται στο ποσό των **31.080,00€ x 24% = 7.459,20€.** Επιπλέον, για τις εν λόγω παραλείψεις, επιβλήθηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.
3. Κατά τον 10^ο μήνα του 2016, η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ. παρέδωσε αγαθά αξίας 31.080,00€ στην Βουλγαρική επιχείρηση με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... και επωνυμία(σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής V.I.E.S.). Σχετικός ο με αριθμό/15.05.2018 ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παρεχομένων υπηρεσιών. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/28.11.2016 που υποβλήθηκε για τον 10^ο μήνα του 2016, δηλώθηκε το ποσό **31.080,00€** στον κωδικό 342 – Ενδοκοινοτικές παραδόσεις.
4. Κατά τον 9^ο μήνα του 2017 η ελεγχόμενη προχώρησε σε τριγωνικές συναλλαγές (οιονεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών) επίσης προς την Βουλγαρική επιχείρηση με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.

BG..... και επωνυμία, αξίας 76.950,00€. Σχετικός ο με αριθμό/04.05.2018 ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παρεχομένων υπηρεσιών. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/28.11.2016 που υποβλήθηκε για τον 9^ο μήνα του 2017, δεν δηλώθηκε ποσό στον κωδικό 342 – Ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Για τις εν λόγω παραλείψεις, επιβλήθηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.

5. Δεν υπέβαλε ως όφειλε, τις προβλεπόμενες συγκεντρωτικές καταστάσεις (Μ.Υ.Φ.) του άρθρου 14 παρ. 3 του Ν.4174/2013 για τις περιόδους από 01.10.2016 έως 30.09.2017 Δ' τρίμηνο 2016, Α' τρίμηνο 2017, Β' τρίμηνο 2017 και Γ' τρίμηνο 2017) θα συνεπώς θα πρέπει να επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.
6. Κατά την φορολογική περίοδο 01.11.2016 – 30.11.2016 η ελεγχόμενη επιχείρηση **έλαβε υπηρεσίες** από την ιταλική επιχείρηση με Α.Φ.Μ. και επωνυμία, σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής V.I.E.S., αξίας 1.901,00€. Επειδή η επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο σχετικά με τη φύση ή το είδος των υπηρεσιών που λήφθηκαν, και δεν προσκόμισε στοιχεία για την πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο, θα πρέπει να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (υπαγωγή στον κανονικό συντελεστή) στην Ελλάδα που ανέρχεται στο ποσό των **1.901,00€ x 24% = 456,24€**. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/30.12.2016 που υποβλήθηκε για τον 11^ο μήνα του 2016, δεν δηλώθηκε ποσό στον κωδικό 365 – Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, ούτε υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών. Για τις παραβάσεις αυτές θα πρέπει να επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.
7. Κατά την φορολογική περίοδο 01.03.2017 – 31.03.2017 η ελεγχόμενη επιχείρηση **παρέδωσε** 29.845kg Χύμα Ελαιόλαδο Βιομηχανοποιήσιμο αξίας 72.224,90€ στην Βουλγαρική επιχείρηση με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... και επωνυμία(.....), σύμφωνα με πληροφορίες που περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ από το Τμήμα ΣΤ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. Επειδή η επιχείρηση, αν και κλήθηκε δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό που να αποδεικνύει τη φυσική μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος (εν προκειμένω Βουλγαρία), όπως ορίζεται από τις διατάξεις των Ε.Δ.Υ.Ο. 1023189 / 128 / 1225 / 0014 / ΠΟΛ.1106/26.4.99 και 1100874 / 4917 / 719 / Α0014 / ΠΟΛ.1201/29.10.1999, θα πρέπει να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (υπαγωγή στον μειωμένο συντελεστή) στην Ελλάδα που ανέρχεται στο ποσό των **72.224,90€ x 13% = 9.389,24€**. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό 33413/14.11.2017 που υποβλήθηκε για τον 3ο μήνα του 2017, δεν δηλώθηκε ποσό στον κωδικό 342 – Ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ούτε υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Για τις παραβάσεις αυτές θα πρέπει να επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.
8. Κατά την φορολογική περίοδο 01.09.2017 – 30.09.2017 η ελεγχόμενη επιχείρηση **παρέδωσε** 28.500kg Χύμα Ελαιόλαδο Μούργες Βιομηχανοποιήσιμο αξίας 76.950,00€ στην Βουλγαρική

επιχείρηση με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... και επωνυμία(.....) σύμφωνα με πληροφορίες που περιήλθαν στην Υπηρεσία μας από το Τμήμα ΣΤ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. Επειδή η επιχείρηση, αν και κλήθηκε δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό που να αποδεικνύει τη φυσική μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος (εν προκειμένω Βουλγαρία), όπως ορίζεται από τις διατάξεις των Ε.Δ.Υ.Ο. 1023189 / 128 / 1225 / 0014 / ΠΟΛ.1106/26.4.99 και 1100874 / 4917 / 719 / Α0014 / ΠΟΛ.1201/29.10.1999, θα πρέπει να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (υπαγωγή στον μειωμένο συντελεστή) στην Ελλάδα που ανέρχεται στο ποσό των **76.950,00€ x 13% = 10.003,50€**. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/26.10.2017 που υποβλήθηκε για τον 9ο μήνα του 2017, δεν δηλώθηκε στην περιοδική δήλωση ως – Ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Για τις παραβάσεις αυτές θα πρέπει να επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013. Επιπλέον ο έλεγχος προχωρά στην παραδοχή ότι η εν λόγω συναλλαγή έχει περιληφθεί στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων 9ου μήνα του 2017 στον κωδικό 342. (σχετική η διαπίστωση 3 της ενότητας 6.3 του κεφαλαίου 6 της παρούσας).

9. Διαπιστώθηκε λανθασμένη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 977,14€ αντί του ορθού 0,00€ από τον 12^ο του 2016 στον 1^ο μήνα του 2017. Επιπλέον το ποσό των 13.38€ που προκύπτει ως χρεωστικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου του 12^{ου} μήνα του 2016 και δεν , καθότι είναι μικρότερο του ποσού των 30€, θα πρέπει να αφαιρεθεί από τον φόρο των εισροών της δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου του 1^{ου} μήνα του 2017. Για τις παραβάσεις αυτές θα πρέπει να επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.
10. Διαπιστώθηκε λανθασμένη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 977,14€ αντί του ορθού 3.233,21€ από τον 6^ο του 2017 στον 7^ο μήνα του 2017. Για τις παραβάσεις αυτές θα πρέπει να επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013. Τελικώς όμως το σωστό πιστωτικό που πρέπει να μεταφερθεί (βάσει ελέγχου) από τον 6^ο μήνα στον 7^ο, είναι 0,00€.
11. Από τον έλεγχο των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων (Μ.Υ.Φ.) του άρθρου 14 παρ. 3 του Ν.4174/2013 προκύπτει ότι για το τρίτο τρίμηνο του 2017 (μήνες 7ος, 8ος και 9ος), αντισυμβαλλόμενοι της ελεγχόμενης επιχείρησης προέβησαν σε συναλλαγές με προμηθεύτρια την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. ποσού 171.612,08€ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 22.309,57€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 13%). Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει τις εν λόγω καταστάσεις, ενώ από το άθροισμα των φορολογητέων εκροών των περιοδικών δηλώσεων για το 3ο τρίμηνο 2017 προκύπτει άθροισμα φορολογητέων εκροών 167.521,28€ και αναλογούν Φ.Π.Α. 21.777,77€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 13%). Προκύπτει λοιπόν ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν δήλωσε ως φορολογητέες εκροές ποσό **4.090,80€** και αναλογούν Φ.Π.Α. **531,80€** (συντελεστής 13%) στις δηλώσεις Φ.Π.Α. στο τρίτο τρίμηνο του 2017 (μήνες 7ος, 8ος και 9ος). Ο έλεγχος προχωρά στην παραδοχή ότι η διαφορά του ποσού πρέπει να καταλογιστεί στις φορολογητέες εκροές του 9ου μήνα του 2017, ελλείψει άλλων στοιχείων και δεδομένων. Για την μη υποβολή των προβλεπόμενων

συγκεντρωτικών καταστάσεων (Μ.Υ.Φ.) του άρθρου 14 παρ. 3 του Ν.4174/2013 για τις χρήσεις 2016 και 2017, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Λόγω ανώτερης βίας, συνιστάμενης σε έκτακτα ατυχή περιστατικά - πλήρη παραπληγία και ανημποριά του διαχειριστή, εξ αιτίας των οποίων έκτακτων περιστατικών υπήρχε αδυναμία συνεννόησης του λογιστή μαζί του, προκάλεσε δυσχέρεια στην άσκηση της διαχειριστικής εξουσίας του, η οποία εκτάθηκε έως το σημείο της αδυναμίας συγκέντρωσης των στοιχείων που έπρεπε κατά τον έλεγχο να προσκομιστούν στην ελεγκτική φορολογική αρχή, με συνέπεια να προβεί εκείνη σε εξωλογιστικό υπολογισμό του Φ.Π.Α., οι δηλώσεις του είναι ειλικρινείς και απολύτως σύννομες, έτσι ώστε να μη οφείλεται καταβολή Φ.Π.Α., αφού υπήρξαν ενδοκοινοτικές, συναλλαγές που αφορούσαν δηλαδή διακίνηση αγαθών σε χώρες της Ε.Ε. Εκ μέρους της εταιρείας υπάρχει η διάθεση να εισφερθούν τα βιβλία της και τα παραστατικά της, για να διαπιστωθεί ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες πράξεις είναι πραγματικές.
- Δεν οφείλεται Φ.Π.Α., αφού οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές με την βουλγαρική εταιρεία «.....» υπήρξαν νόμιμες και πραγματικές. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν επέδειξε επιείκεια λόγω του σοβαρού προβλήματος υγείας που αντιμετωπίζει ο διαχειριστής της, Γεώργιος Ζώτος και παρά ταύτα προέβη στην έκδοση καταλογιστικών πράξεων και προστίμων σε βάρος της.
- Η Φορολογική Διοίκηση παρέβη την αρχή της μη διαψεύσεως της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και ότι πλανήθηκε περί τα πράγματα αναφορικά με την έκδοσή τους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, ως ανωτέρα βία νοείται το παρακωλυτικό τηρήσεως της προθεσμίας γεγονός που ήταν απρόβλεπτο και δεν μπορούσε, στην συγκεκριμένη περίπτωση, να αποτραπεί ούτε με ενέργειες άκρας επιμέλειας και σύνεσης ,συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος αδυνατούσε να επιμεληθεί των υποθέσεων του είτε αυτοπροσώπως ,είτε δι' άλλου προσώπου(ΣΤΕ 2977/95 ΔΔικ 1997/330,στε 120/2004,ΑΠ Ολλομ.29/92 ΔΔικ 1992/803).

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα στην επιστήμη και τη νομολογία υποκειμενική θεωρία ,ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και

με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας του ενδιαφερομένου, συνεπεία δε του γεγονότος αυτού, παρακωλύθηκε απολύτως η άσκηση του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου μέσα στη νόμιμη προθεσμία(ΣΤΕ 2977/1995) .

Επειδή, λόγος ανωτέρας βίας μπορεί να θεωρηθεί και η ασθένεια του διαδίκου που έχει ως συνέπεια να καταστεί αδύνατο τόσο να ενεργήσει ο ίδιος όσο και να ειδοποιήσει τον πληρεξούσιο δικηγόρο να προβεί στην ενέργεια αυτή (ΣΤΕ 5431/1996,5166/1987)

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ.1042878/274/0015/15.05.2007 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών που αφορά την μη διαφύλαξη στοιχείων για λόγους ανωτέρας βίας αναφέρεται στην παρ.3: «το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.α.) στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης των πραγματικών περιστατικών».

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκε η από 18/09/2018 και με αριθ. πρωτ.1242 /2018 ιατρική βεβαίωση γνωμάτευση της ANIMUS κέντρο αποκατάστασης και αποθεραπείας υπογεγραμμένη από την Ιατρό Φυσίατρο ,.....η οποία βεβαιώνει, ότι ο, νοσηλεύτηκε στο, από τις 16-08-2018 με διάγνωση πλήρη παραπληγία επί εδάφους και άλλες επιπλοκές και παρέμενε νοσηλευόμενος μέχρι την ημέρα χορήγησης της βεβαίωσης. Σημειώνουμε ότι στις 16-10-2018 ο διαχειριστής της προσφεύγουσας προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ την από 18-9-2018 βεβαίωση και έλαβε αριθμό πρωτ. (αρ. εισερχ./16-10-2018).

Επειδή η ασθένεια του διαχειριστήείναι λόγος ανωτέρας βίας από την υπηρεσία μας εστάλη προς την προσφεύγουσα το με αριθ.πρωτ. Δ.Ε.Δ ΥΠ.ΕΠ.ΝΥ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο μας για προσκόμιση στοιχείων και συγκεκριμένα:

Τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία καθώς και τα λογιστικά αρχεία της Ο.Ε «.....» - **Α.Φ.Μ.**, των φορολογικών περιόδων 1/10/2016-31/12/2016 & 01/01/2017-30/09/2017.

α) Τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά της. β) Ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου: αα) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή, ββ){.....} γγ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται και γ) Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και ο διαχειριστής αυτής μετέβη στην Δ.Ο.Υ Πρέβεζας όπου και υπέβαλε Ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB και Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνει το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου. Η Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ με το αριθ. πρωτ./18-12-2019 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/03-0-2020) διαβίβασε τα ανωτέρω στην Υπηρεσία μας.

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/27-12-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, υπέβαλε συνημμένα στην υπηρεσία μας στοιχεία τα οποία δεν είχε προσκομίσει στον αρχικό έλεγχο για επεξεργασία, και συγκεκριμένα:

1. Ένα μπλε φάκελο ο οποίος περιέχει Φορολογικά Στοιχεία του φορολογικού έτους 2016 και συγκεκριμένα:

Α) Τριάντα τρία (33) τιμολόγια-δελτία αποστολής πώλησης ελαιολάδου με α/α από 5309 έως 5341.

Β) Είκοσι επτά (27) τιμολόγια-δελτία αποστολής πώλησης ελαιολάδου με α/α από 5343 έως 5369.

Γ) Τρία (3) τιμολόγια-δελτία αποστολής πώλησης ελαιολάδου με α/α από 5373 έως 5375.

Δ) Οκτώ (8) τιμολόγια - δελτία αποστολής για αγορά αγροτικών προϊόντων με αριθμ. 4418/16-1-2016, 4438/18-1-2016, 4510/20-2-2016, 4652/1-6-2016, 4655/3-6-2016, 4746/1-8-2016, 4766/1-8-2016, 4951/2-1 2-2016.

Ε) Είκοσι τέσσερα (24) τιμολόγια - δελτία αποστολής για αγορά αγροτικών προϊόντων με α/α από 4676 έως 4699.

ΣΤ) Δώδεκα (12) τιμολόγια - δελτία αποστολής για αγορά αγροτικών προϊόντων με α/α από 4700 έως 4711.

Ζ) Οκτώ (8) τιμολόγια —δελτία αποστολής για αγορά αγροτικών Προϊόντων με α/α από 4728 έως 4735.

Η) Δύο (2) τιμολόγια —δελτία αποστολής για αγορά αγροτικών Προϊόντων με α/α από 4953 έως 4954.

Θ) Παραστατικά δαπανών αριθμημένα με α/α από 1 έως 10.

Ι) Περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Ιανουαρίου 2016

Κ) Αποδεικτικό επιτυχούς καταχώρησης πιστωτ. δήλωσης ΦΠΑ μηνός Ιανουαρίου 2016

Λ) Τιμολόγιο αγοράς αγροτ. Προϊόντων με αριθμ. 02/10-12-2015

Μ) Το αριθμ. ασφαλιστήριο αστικής ευθύνης και προαιρετ. καλύψεων αυτ/του

2. Ένα πράσινο φάκελο που περιέχει Φορολογικά Στοιχεία του φορολογικού έτους 2017 και συγκεκριμένα:

Α) Εννέα (9) τιμολόγια - δελτία αποστολής πώλησης ελαιολάδου με α/α από 5403 έως 5411.

Β) Δύο (2) τιμολόγια - δελτία αποστολής πώλησης ελαιολάδου με α/α από 5414 έως 5415.

Γ) Δύο (2) τιμολόγια - δελτία αποστολές αγοράς αγροτικών προϊόντων α/α από 5004 έως 5005.

Δ) Τέσσερα (4) τιμολόγια - δελτία αποστολής αγοράς αγροτικών προϊόντων με α/α από 5007 έως 5010.

Ε) Τρία (3) τιμολόγια - δελτία αποστολής αγοράς αγροτικών προϊόντων με α/α από 5012 έως 5014.

ΣΤ) Πέντε (5) τιμολόγια - δελτία αποστολής αγροτικών προϊόντων με α/α από 5039 έως 5043.

Ζ) Ένα τιμολόγιο - δελτίο αποστολής αγροτικών προϊόντων με α/α 5119

Η) Τρία (3) τιμολόγια δελτία αποστολής αγοράς αγροτικών προϊόντων με α/α από 5146 έως 5148.

Θ) Οκτώ (8) παραστατικά δαπανών - αγορών με α/α 1-8.

3. Ένα CD ΜΕ ΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ που περιλαμβάνει:

- Γενικό Ημερολόγιο του φορολογικού έτους 2016.
- Γενικό Καθολικό του φορολογικού έτους 2016.
- Ισοζύγιο γενικού αναλυτικών καθολικών του φορολογικού έτους 2016.
- Ισοζύγιο γενικού καθολικού του φορολογικού έτους 2016.
- Γενικό Ημερολόγιο του φορολογικού έτους 2017.
- Γενικό Καθολικό του φορολογικού έτους 2017.
- Ισοζύγιο Γενικού αναλυτικών καθολικών του φορολογικού έτους 2017
- Ισοζύγιο γενικού καθολικού του φορολογικού έτους 2017

4. Αντίγραφο καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής τράπεζας της Ελλάδος, Τρία (3) φύλλα σελ. 9-10, 13-14, 15-16 και αφορά κινήσεις έτους 2016-2017 στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και πληρωμές προς την επιχείρηση

5. Φωτοτυπίες παραστατικών που αφορούν τις συναλλαγές του με την επιχείρηση
BG

- Δελτίο αποστολής Νο 1071/28-10-2016 εκδόσεως
- Τιμολόγιο Νο 1428/29-10-2019 εκδόσεως
- CMR της 28/10/2016
- Δελτίο αποστολής Νο 1572/1603 2017 εκδόσεως
- Τιμολόγιο Νο 1431/10-03-2019 εκδόσεως
- Δελτίο αποστολής Νο 1575/12-09-2017 εκδόσεως
- Τιμολόγιο Νο 1433/12-09-2019 εκδόσεως
- Συμφωνητικό-Πλαίσιο Για αγοροπωλησία ελαιολάδου 01/09/2016 σελ. 1-4
- Βεβαίωση VIES της βουλγαρικής αρχής

Επειδή, η προσφεύγουσα, μας απέστειλε συνημμένα νέα στοιχεία προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών της, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στη **Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση. Συγκεκριμένα και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πρέπει να περιέλθουν σε γνώση του ελέγχου τα νέα

προσκομισθέντα στοιχεία, στο βαθμό που αυτά μπορούν να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας αποφάσισε με την υπ. αρ. 19/27-12-2019 Πράξη της, την αναπομπή της υπό εξέτασης υπόθεσης στη **Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ**, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους, να κρίνει εάν μπορούν τα νέα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα. Ακολούθως εκδόθηκε η υπ. αριθ. .../27-12-2019 Απόφαση παράτασης της Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Η **Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ**, λαμβάνοντας υπόψη της τα νέα στοιχεία, προχώρησε σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνέταξε την από **24/01/2020** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», την οποία απέστειλε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. ΕΜΠ .../24-01-2020 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/24-01-2020), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», η **Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ**, προχώρησε σε νέες ελεγκτικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, με βάση τα νέα στοιχεία που είχε στη διάθεση της. Κατόπιν της εξέτασης των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δύναται να προχωρήσει σε διαφοροποίηση του αρχικού της πορίσματος (ως αυτολεξεί αναφέρεται στην από **24/01/2020** έκθεση Φορολογίας ΦΠΑ), καταλήγοντας στις ακόλουθες διαπιστώσεις:.....

«Λαμβάνοντας υπ' όψη ότι το διάστημα ελέγχου είναι από 01.10.2016 έως 30.09.2017, επεξεργαστήκαμε τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που αφορούν την προαναφερθείσα περίοδο ελέγχουΤα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης δεν τηρούνται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (Ν.4174/2013 και Ν.4308/2014) και ούτε σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης Ενδεικτικά θα πρέπει να αναφερθεί ο λογαριασμός ενεργητικού «38-00 ΤΑΜΕΙΟ» για την χρήση 2016 παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο 129.267,97€ ενώ για την χρήση 2017 παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο 18.117,06€. Επιπροσθέτως η πλειονότητα των κινήσεων του καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος δεν έχει καταχωρηθεί στο λογιστικό αρχείο της παρ. 10 του άρθρου του Ν.4308/2014 (ημερολόγιο).

Μια ακόμη ενδεικτική περίπτωση, αποτελούν οι πιστώσεις στον ως άνω λογαριασμό(στα λογιστικά αρχεία απεικονίζεται ως λογαριασμός όψεως «38-03-00-0001 ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ») προς την ελεγχόμενη επιχείρηση για εξοφλήσεις από την(για τις συναλλαγές με την οποία αρχικώς κλήθηκε η Υπηρεσία μας να προβεί σε φορολογικό έλεγχο με βάση πληροφορίες που περιήλθαν στην Υπηρεσία μας από το Τμήμα ΣΤ' της

Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε.), οι οποίες ήταν ποσού 31.080,00€ στις 31.01.2017, ποσού 18.900,00€ στις 11.05.2017, ποσού 33.365,00€ στις 21.09.2017 και ποσού 63.070,00€ στις 04.12.2017 και δεν έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. Ο εν λόγω λογαριασμός βάσει του EXTRAIT της Εθνικής Τράπεζας εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο (ήτοι χρεωστικό για την ελεγχόμενη) ποσού 5.211,50€ στις 31.12.2016 και ποσού 42.101,56€ στις 31.12.2017 ενώ από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία προκύπτει για τον λογαριασμό «38-03-00-0001 ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ» πιστωτικό υπόλοιπο 852,12€ (δηλαδή η επιχείρηση εμφανίζεται σε καταθετικό λογαριασμό ως οφειλέτης προς την Εθνική Τράπεζα) στις 31.12.2016 ενώ στις 31.12.2017 ο εν λόγω λογαριασμός δεν εμφανίζεται στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. Περαιτέρω, οι παρακάτω πωλήσεις και ο αναλογούν Φ.Π.Α. έχουν λανθασμένα εγγραφεί στην χρέωση (αντί του ορθού που θα ήταν στην πίστωση) των λογαριασμών 71-00-00-0036 και 54-00-71-0036:

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡ/ΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
20/06/2017	ΤΔΑ 5407	Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο	240,00 €	31,20 €	271,20 €
24/06/2017	ΤΔΑ 5409	Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο	80,00 €	10,40 €	90,40 €
26/06/2017	ΤΔΑ 5410	Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο	210,00 €	27,30 €	237,30 €

Επιπλέον, από τις δαπάνες που προσκόμισε η επιχείρηση δεν έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία οι παρακάτω:

A. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.10.2016 – 31.12.2016

Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Έιδος Παραστατικού	Επωνυμία	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
8706647112016	15/11/2016	Λογαριασμός	.....	59,58 €	14,30 €
1069273896	29/11/2016	Λογαριασμός	.....	- 274,57 €	17,50 €

B. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2017 – 31.09.2017

Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Έιδος Παραστατικού	Επωνυμία	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.	Σύνολο
8604550220..... ...	15/02/2017	Λογαριασμός	.....	59,58 €	14,30 €	73,88 €
8114333867	25/02/2017	Λογαριασμός	.....	25,50	6,12	31,62

				€	€	€
8705230520179	15/05/2017	Λογαριασμός	.....	67,71	16,25	83,96
				€	€	€

Επιπροσθέτως δεν βρέθηκαν καταχωρημένες οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές οι οποίες έχουν αναλυτικώς εκτεθεί στην από 17.07.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζαςκαθώς και η ενδοκοινοτική παράδοση αξίας 420,00€ προς Τσεχία στις 28/06/2017 (σχετ. 5412 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο).

2.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝ ΤΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΟΥΝ ΜΕ ΤΑ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ ΠΟΣΑ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α. ΤΩΝ ΟΙΚΕΙΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

Τα δεδομένα των δηλώσεων δεν συμφωνούν με τα δεδομένα των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων (διπλογραφικών βιβλίων). Συνεπώς ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές απόψεις του, δεχόμενος μόνο την έκπτωση του φόρου εισροών για τις οποίες προσκομίστηκε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, ώστε να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της για τις ελεγχόμενες περιόδους (άρθρο 32 Ν.2859/2000). Για το σκέλος των εκροών ο έλεγχος θα αναφερθεί εκτενώς στην ενότητα 2.4 του παρόντος. Συγκεκριμένα αναγνωρίζονται:

A. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.10.2016 – 31.12.2016

ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2016				
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
8706647112016	15/11/2016	.....	59,58 €	14,30 €
1069273896	29/11/2016	.....	- 274,57 €	17,50 €
ΣΥΝΟΛΑ			- 214,99 €	31,80 €
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2016				
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
577	01/12/2016	.....	325,86 €	78,21 €
ΣΥΝΟΛΑ			325,86 €	78,21 €

B. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2017 – 31.09.2017

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2017					
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Αγορές 13%	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
5	05/02/2017	.....	1.292,50 €		168,02 €

781	08/02/2017	.....	3.739,50 €		486,14 €
20	10/02/2017	.....	1.210,30 €		57,34 €
8604550220.....	15/02/2017	.....		59,58 €	14,30 €
8114333867	25/02/2017	.....		25,50 €	6,12 €
ΣΥΝΟΛΑ			6.242,30 €	85,08 €	831,92 €
ΜΑΪΟΣ 2017					
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Αγορές 13%	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
715	04/05/2017	.....		79,00 €	18,96 €
8705230520179	15/05/2017	.....		67,71 €	16,25 €
A8	15/05/2017	.....	932,25 €		251,19 €
4	26/05/2017	.....	661,85 €		86,04 €
ΣΥΝΟΛΑ			2.594,10 €	146,71 €	372,44 €
ΙΟΥΝΙΟΣ 2017					
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Αγορές 13%	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
148	06/06/2017	.....		30,00 €	7,20 €
ΣΥΝΟΛΑ				30,00 €	7,20 €

2.3 ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΑΝ ΟΝΤΩΣ ΕΧΟΥΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙ ΚΑΙ ΕΧΟΥΝ ΕΠΑΚΡΙΒΩΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΙ ΟΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

Όσον αφορά το έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, πέρα από αυτά τα οποία ήδη είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος και συνεπώς ισχύουν όσα έχουν διατυπωθεί στην από 17.07.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (N.2859/2000) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι για τις υπό κρίση ενδοκοινοτικές συναλλαγές και συγκριμένα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την βουλγαρική επιχείρηση με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. BG..... προσκομίστηκε, ως αποδεικτικό μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος – μέλος, φωτοαντίγραφο CMR (το πρωτότυπο αντίτυπο δεν τέθηκε ποτέ στην διάθεση του ελέγχου), το οποίο όμως ενώ έχει σφραγισθεί στις 28/10/2016 και αφορά την αποστολή 25.900Kg Λάδια προς την, εντούτοις αναγράφει ως επισυναπτόμενο έγγραφο στην θέση (5) του εντύπου ΔΑΝ1570, νούμερο το οποίο δεν μπορεί να αντιστοιχιστεί με το εκδοθέν 1071/28-10-2016 Δελτίο Αποστολής, με συνέπεια να μην τεκμηριώνεται η φυσική μεταφορά των αγαθών εκτός χώρας για την εν λόγω συναλλαγή.

Συνεπώς η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τύχει απαλλαγής Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το ελεγχόμενο διάστημα, καθώς δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό που να αποδεικνύει την φυσική μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος (εν προκειμένω Βουλγαρία), όπως ορίζεται από τις διατάξεις των Ε.Δ.Υ.Ο. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.99 και 1100874/4917/719/Α0014/ΠΟΛ.1201/29.10.1999.

Συνεπώς αφού δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις των προαναφερθέντων σχετικών εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών θα πρέπει να καταλογιστεί ο αναλογών Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που δήλωσε ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τις υπό κρίση περιόδους και το ποσό των ενδοκοινοτικών παραδόσεων να προστεθεί στις φορολογητέες εκροές της οικείας περιοδικής δήλωσης.

2.4. ΈΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΗΛΟΥΜΕΝΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΔΙΑΘΕΤΕΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Παρατηρήθηκε μεγάλη έκταση λαθών, παραλείψεων και αναντιστοιχιών μεταξύ των τηρουμένων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία) και των υποβληθείσων δηλώσεων που αντιβαίνουν στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014.

Συγκεκριμένα, για την περίοδο από 01.10.2016 έως 31.12.2016 προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία εκροές υπαγόμενες στο συντελεστή 13% ποσού 1.280,00 (λογαριασμός «71-00-00-0036 ΠΩΛΗΣ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ») ενώ μόνο από τις υποβληθείσες δηλώσεις το εν λόγω ποσό είναι 144.137,75€.

Αντίστοιχα, για την περίοδο από 01.01.2017 έως 30.09.2017 προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία εκροές υπαγόμενες στο συντελεστή 13% ποσού 1.610,80 (λογαριασμός «71-00-00-0036 ΠΩΛΗΣ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ» - συνυπολογίζοντας και τις πωλήσεις που λανθασμένα χρεώθηκαν στον εν λόγω λογαριασμό) ενώ μόνο από τις υποβληθείσες δηλώσεις το εν λόγω ποσό είναι 180.684,08€.

Συνεπώς, ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις περί προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών για τις ελεγχόμενες περιόδους, όπως αυτές αναλυτικά έχουν διατυπωθεί στην από 17.07.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας(βλέπε σελ. 11 έως σελ. 14).

2.5 ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ

Δεν υπάρχει διαφοροποίηση των απόψεων του ελέγχου σε σχέση με τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν, συνεπώς ισχύουν όσα έχουν αναλυτικώς εκτεθεί στην από 17.07.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) των εφοριακών υπαλλήλωντης Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

3 ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν διαφοροποιείται η αρχική κρίση του ελέγχου, όπως αυτή διατυπώθηκε στην από 17.07.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας Ζέρβα Γεωργίου και Καλύβα Αριστοτέλη. Ο έλεγχος αναγνωρίζει, βάσει των νέων στοιχείων, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ορισμένων δαπανών, οι οποίες αρχικώς είχαν απορριφθεί από τον έλεγχο (σχετική ενότητα 2.2). Οι

αποκλίσεις από τα αρχικά συμπεράσματα του ελέγχου, αποτυπώνονται τόσο στα ως άνω εκτεθέντα, όσο και στους επισυναπτόμενους πίνακες της παρούσας, στους οποίους παρατίθενται κατ' αντιπαραβολή τα αρχικά και τα διαφοροποιημένα βάσει νέων στοιχείων αποτελέσματα του ελέγχου ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

A. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01.10.2016 – 31.12.2016 ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ ΑΠΟ Δ.Ε.Δ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ (4) = (3) – (1)
Αξία φορολογητέων εκροών		144.137,50	208.198,50	208.198,50	64.061,00
Αξία φορολογητέων εισροών		68.260,86		110,87	68.149,99
Φόρος εκροών		18.737,88	30.693,72	30.693,72	11.955,84
Υπόλοιπο φόρου εισροών		18.737,88	5.727,83	5.837,84	12.900,04
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			24.965,89	24.855,88	24.855,88
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			12.482,95	12.427,95	12.427,95
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			37.448,84	37.283,83	37.283,83
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

B. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01.01.2017 – 30.09.2017 ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ ΑΠΟ Δ.Ε.Δ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ (4) = (3) – (1)
Αξία φορολογητέων εκροών		180.684,08	333.949,78	333.949,78	153.265,70
Αξία φορολογητέων εισροών		54.290,96		9.098,19	45.192,77
Φόρος εκροών		23.488,92	43.413,47	43.413,47	19.924,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών		25.745,19	15.823,25	17.034,81	8.710,38
Πιστωτικό υπόλοιπο		2.256,27			2.256,27

Χρεωστικό υπόλοιπο			27.590,22	26.378,66	26.378,66
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			13.795,11	13.189,33	13.189,33
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			41.385,33	39.567,99	39.567,99
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	2.256,27			2.256,27
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 36, του Ν 2859/2000 (ΚΦΠΑ), ορίζεται ότι: «5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης:

- α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί
- β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "ΕΛ" πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και
- γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα,
- δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους – μέλους, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1 Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

"2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

- α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2859/2000, περί Παράδοσης αγαθών, «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, περί Απαλλαγών στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....

Παρ.4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, "β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων." γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το

προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, (στ) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19). »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ 1 του Ν. 2859/2000: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.... θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, ».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν. 1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή

προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν. 1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν. 1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.).

γβ. Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.
- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.
- Βεβαίωση του παραλήπτη, ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή, σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.
- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης,

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης

αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή στο Αρ. Πρ. 1506/30.01.07 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ορίζεται ότι: «...Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα:

α) Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

β) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς.

- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου κ.λπ., όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κ.λπ.).

6. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

-- Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη, ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή, σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης,

γ) Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου του αγοραστή, και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου, ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος μέλος. Επίσης ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

- Έλεγχος κάθε άλλου στοιχείου, το οποίο κατά την κρίση του ελέγχου θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. η ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, η δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κ.λπ..

6. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

7. Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής».

Επειδή, με την ΥΑ 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2-8-1993 (ΦΕΚ Β 675/2-9-93) με θέμα « Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.Β'675», παρ. 2 ορίζεται ότι Άρθρο 2 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

1. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σέ άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

α) Τιμολόγιο πώλησης, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του παραγγελιοδόχου αγοράς - πώλησης και η ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ. άρθρο 22α Ν^{1642/86}".

β) Αντίγραφο του οικείου παραστατικού της τράπεζας που τυχόν μεσολαβεί.

γ) Τα οικεία αποδεικτικά της μετακίνησης (μεταφοράς) ή αποστολής των αγαθών που παραδόθηκαν από το εσωτερικό της χώρας σε υποκείμενο άλλου κράτους μέλους.

Ως αποδεικτικά της μεταφοράς των αγαθών, θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική ή τιμολόγιο κατά περίπτωση). Εφόσον πρόκειται για μεταφορά ή αποστολή αγαθών που πραγματοποιείται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή, απαιτούνται: αα) φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου) ή ββ) εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και τυχόν λοιπών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν ή κάθε άλλο στοιχείο, από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ.) από τρίτες χώρες.

δ) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. ^{1599/86} του υποκειμένου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται: η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES, η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

ε) Εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της οικείας περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι

ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύναται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: **α)** δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, **β)** είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και **γ)** δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-

...../99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται **μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα**, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09).

Επειδή, «όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης που θεσπίστηκε με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές.» (ΔΕΕ C-590/2013, σκέψη 33).

Επειδή σύμφωνα με την **αρχή της αναλογικότητας**, η υποχρέωση είσπραξης του ΦΠΑ **δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού** και, μεταξύ άλλων, να μη θίγει κατά τρόπο υπερβολικό την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Επειδή Τα κ-μ οφείλουν πάντως να ασκούν τη σχετική αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις αρχές του, μεταξύ άλλων τις **αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ** (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που μνημονεύονται στο άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ούτε να διακυβεύουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).

Επειδή, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι αποφασιστικής σημασίας για τη θέσπιση και λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει πρακτική φορολογικού ελέγχου όπως εν προκειμένω, κατά την οποία ο ΦΠΑ υπολογίζεται, σε βάρος του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, μολοντί ο ίδιος δεν αποδεικνύεται αν εφάρμοσε ή όχι τη διαδικασία για την αντιστροφή της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, λαμβανομένων

υπόψη ότι **στην υπό κρίση περίπτωση κάθε κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων έχει εξαιρεθεί.**

Επειδή, μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης, η οποία επιβάλλει τον καταλογισμό του ΦΠΑ επί των εκροών, παρόλο που δεν αποδεικνύεται αν ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα έκπτωση του φόρου εισροών με βάση μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, ως κύρωση εις βάρος του προσφεύγοντος, **τα οποία δεν του παρείχαν κανένα φορολογικό πλεονέκτημα και δεν προκάλεσαν απώλεια φορολογικών εσόδων, βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας**, δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να τιμωρούν τη λήψη μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων **και τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου προστιθεμένης αξίας και την αποφυγή της φοροδιαφυγής.**

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 17/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και η από 24/01/2020 συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει ότι:**

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε συναλλαγές με την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... .

Όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με τους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες διαπιστώθηκε ότι:

1. Για τον **10^ο μήνα του 2016**, η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ. παρέδωσε αγαθά αξίας 31.080,00€ στην Βουλγαρική επιχείρηση με **Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG.....** και επωνυμία(σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής V.I.E.S.). Σχετικός ο με αριθμό/15.05.2018 ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παρεχομένων υπηρεσιών. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/28.11.2016 που υποβλήθηκε για τον 10^ο μήνα του 2016, δηλώθηκε το ποσό **31.080,00€** στον κωδικό 342 – Ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

2. Για τον **9^ο μήνα του 2017** η ελεγχόμενη προχώρησε σε τριγωνικές συναλλαγές (οιονεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών) επίσης προς την Βουλγαρική επιχείρηση με **Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG.....** και επωνυμία, αξίας **76.950,00€**. Σχετικός ο με αριθμό/04.05.2018 ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παρεχομένων υπηρεσιών. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/28.11.2017 που υποβλήθηκε για τον 9^ο μήνα του 2017, δεν στην περιοδική δήλωση σας – Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Για τις εν λόγω παραλείψεις, θα πρέπει να επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τύχει απαλλαγής Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το ελεγχόμενο διάστημα καθώς δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό που να αποδεικνύει την φυσική μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος (εν προκειμένω Βουλγαρία), όπως ορίζεται από τις διατάξεις των Ε.Δ.Υ.Ο. 1023189 / 128/ 1225 / 0014/ ΠΟΛ. 1106/26.4.99 και 1100874 / 4917 / 719/ Α0014 / ΠΟΛ. 1201/29.10.1999.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΑΣ εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν διαφοροποιείται η αρχική κρίση του ελέγχου, όπως αυτή διατυπώθηκε στην από 17/07/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, ως προς τον ΦΠΑ των ανωτέρω ενδοκοινοτικών συναλλαγών η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, πέρα από αυτά τα οποία ήδη είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι από τις υπό κρίση ενδοκοινοτικές συναλλαγές και συγκριμένα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την βουλγαρική επιχείρηση με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. BG..... προσκομίστηκε, ως αποδεικτικό μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος – μέλος, φωτοαντίγραφο CMR (το πρωτότυπο αντίτυπο δεν τέθηκε ποτέ στην διάθεση του ελέγχου), το οποίο όμως ενώ έχει σφραγισθεί στις 28/10/2016 και αφορά την αποστολή 25.900Kg Λάδια προς την, εντούτοις αναγράφει ως επισυναπτόμενο έγγραφο στη θέση (5) του εντύπου ΔΑΝ1570, νούμερο το οποίο δεν μπορεί να αντιστοιχιστεί με το εκδοθέν 1071/28-10-2016 Δελτίο Αποστολής, με συνέπεια να μην τεκμηριώνεται η φυσική μεταφορά των αγαθών εκτός χώρας για την εν λόγω συναλλαγή.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα: 1) δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, 2) δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζονται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ'και παρ. 4 περ. γ'υποπερ. γγ') και 3) δεν διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγαρική οντότητακατά παράβαση των

διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ., συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη Βουλγαρική οντότητα**A.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG**.....

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και στην Υπηρεσία μας τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξει ότι τηρήθηκαν σωρευτικά οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που ορίζονται στις διατάξεις της ΠΟΛ1201/1999. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει, όπως διαπιστώθηκε από τα προσκομιζόμενα στην Υπηρεσία μας στοιχεία, τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1201/1999 έγγραφα όπως CMR, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και της ταυτότητας ή του διαβατηρίου του παραλαβόντος τα αγαθά κ.λπ, καίτοι προσκομίζει τρία (3) τιμολόγια πώλησης -δελτία αποστολής προς την ανωτέρω αλλοδαπή εταιρεία και τις κινήσεις του τραπεζικού της λογαριασμού που τηρεί στην Εθνική Τράπεζα, αυτά, σε καμία περίπτωση, δεν αποτελούν ικανά στοιχεία προς απόδειξη του ισχυρισμού της. Εξάλλου, τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα ήταν ήδη στην διάθεση του ελέγχου, συνεπώς ο ισχυρισμός του είναι πλήρως αναπόδεικτος

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, ώστε να εκδώσει Τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.

Συνεπώς, για τις παραπάνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών προς την αναφερόμενη Βουλγάρικη επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999, της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Κατά συνέπεια οι εν λόγω συναλλαγές επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι μετακινήσεις των αγαθών από την Ελλάδα προς το εξωτερικό έχουν πραγματοποιηθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι πραγματικές απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, σε ότι αφορά τον καταλογισμό φόρου που σχετίζεται με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αξίας **31.080,00 €** στον 10^ο μήνα του έτους 2016 και την ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών αξίας **1.901,00 €** στον 11^ο μήνα, επίσης του έτους 2016, δεν προκύπτει από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις της φορολογικής αρχής αν υφίστανται παραστατικά

στοιχεία, ούτε αν οι συγκεκριμένες αποκτήσεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρηθέντα βιβλία ούτε αν οι αξίες αυτές των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων έχουν χρεωπιστωθεί στα προβλεπόμενα πεδία των φορολογητέων εισροών και εκροών, των σχετικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν, παρά η κρίση του ελέγχου για το ότι οι αποκτήσεις (ενδοκοινοτικές) αυτές συντελέσθηκαν βασίζεται αποκλειστικά στις πληροφορίες / στοιχεία από την εφαρμογή V.I.E.S. Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει τι αποκτήθηκε (είδος / υπηρεσία), η καταχώρηση ή μη των αποκτήσεων αυτών στα φορολογικά βιβλία, η άσκηση ή μη του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των αποκτήσεων αυτών (με τη χρεωπίστωση των αξιών και του φόρου) στις σχετικές υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις, καθώς και η ύπαρξη ή μη παραστατικών στοιχείων (τιμολογίων). Με βάσει τα προαναφερόμενα δεν μπορεί η καταλογιστική πράξη του ελέγχου να περιλαμβάνει φόρο εκροών, ως αποτέλεσμα των συγκεκριμένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, ώστε να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της για τις ελεγχόμενες περιόδους και συνεπώς **δεν δικαιούται στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, να τύχει έκπτωσης του φόρου των εισροών της**

Από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν διαφοροποιείται η αρχική κρίση του ελέγχου, μόνο ως προς την έκπτωση του φόρου εισροών (δαπανών) για τις οποίες προσκομίστηκε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, ώστε να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της για τις ελεγχόμενες περιόδους (άρθρο 32 Ν.2859/2000) ως ακολούθως:

A. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.10.2016 – 31.12.2016

ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2016				
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
ΣΥΝΟΛΑ			214,99 €	31,80 €
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2016				
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
ΣΥΝΟΛΑ			325,86 €	78,21 €

Β. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2017 – 31.09.2017

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2017					
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Αγορές 13%	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
ΣΥΝΟΛΑ			6.242,30 €	85,08 €	831,92 €
ΜΑΪΟΣ 2017					
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Αγορές 13%	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
ΣΥΝΟΛΑ			2.594,10 €	146,71 €	372,44 €
ΙΟΥΝΙΟΣ 2017					
Αριθμός Παραστατικού	Ημερομηνία Παραστατικού	Επωνυμία	Αγορές 13%	Δαπάνες ΜΔΕ	Φ.Π.Α.
ΣΥΝΟΛΑ				30,00 €	7,20 €

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή ο ισχυρισμός της περί παραβίασης των αρχών της επιείκειας, της μη διάψευσης της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της πραγματικής πλάνης εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης είναι παντελώς αόριστοι αφού ουδόλως εξειδικεύονται και συνεπώς είναι ανεπίδεκτοι δικαστικής εκτιμήσεως.

Επειδή γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη πρόθεσης, αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της επιείκειας, της μη διάψευσης της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της πραγματικής πλάνης εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης είναι παντελώς αόριστοι.

Επειδή για τις πράξεις επιβολής προστίμων δεν προβάλλεται κανένας λόγος από την προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ**, και εν προκειμένω:

Α.Την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων: α) Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου, 01.10.2016 – 31.12.2016, β) Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 30.09.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Β. Την επικύρωση α) της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54 Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 και β) της με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου, **01.10.2016 – 31.12.2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	144.137,50	208.198,50	175.217,50	31.080,00
Αξία φορολογητέων εισροών	68.260,86		110,87	68.149,99
Φόρος εκροών	18.737,88	30.693,72	22.778,28	4.040,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.737,88	5.727,83	5.727,83	12.900,04
Πιστωτικό υπόλοιπο				

Χρεωστικό υπόλοιπο		24.965,89	17.050,45	17.050,45
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		12.482,95	8.525,23	8.525,23
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		37.448,84	25.575,68	25.575,68
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου, **01.01.2017 – 30.09.2017.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	180.684,08	333.949,78	333.949,78	153.265,70
Αξία φορολογητέων εισροών	54.290,96		9.098,19	45.192,77
Φόρος εκροών	23.488,92	43.413,47	43.413,47	19.924,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.745,19	15.823,25	17.034,81	8.710,38
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.256,27			2.256,27
Χρεωστικό υπόλοιπο		27.590,22	26.378,66	26.378,66
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		13.795,11	13.189,33	13.189,33
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		41.385,33	39.567,99	39.567,99
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	2.256,27		2.256,27
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Πρόστιμο του άρθρου 54 Ν.4174/2013	200,00	200,00

Η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Πρόστιμο του άρθρου 54 Ν.4174/2013	900,00	900,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.